

УДК 338

*Орищенко М.М.*

## **ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ У СИСТЕМІ ЗВІТНОСТІ: СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ**

Формування і здійснення комерційних зв'язків з іноземними партнерами, ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обгрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань їх інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі звітності. Дані звітності підприємства є необхідним елементом при прийнятті обгрунтованих управлінських рішень, обранні надійних партнерів для одержання ефективних результатів фінансово-господарської діяльності.

Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку, і як наслідок розкриття інформації у звітності, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. Більше того, становлення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей і підвищує ризик ринкової невизначеності.

Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку і аналізу розглянуті у працях вітчизняних вчених: Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Жидеєвої Л.І., Коблянська Г.Ю., Кузьмінського Ю.А., Литвина Б.М., Мниха Є.В., Савченка В.Я., Сопка В.В., Федькевич Н.В., Шевчука В.О. та інших. Дослідження розвитку обліку, аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності в Україні у своїй більшості висвітлюють або загально-методичні засади обліку згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), або характеризують окремі напрямки обліку та порядку облікових записів згідно з новим Планом рахунків.

Враховуючи здобутки вчених-попередників та недостатній рівень розкриття проблеми щодо відображення експортно-імпортних операцій в системі звітності підприємства, а також необхідність практичного застосування пропозиції щодо удосконалення подання інформації у формах звітності для ефективного управління

зовнішньоекономічною діяльністю обумовлюють актуальність проведеного дослідження.

Метою наукового дослідження є обґрунтування теоретичних та науково-методичних положень щодо удосконалення системи обліку експортно-імпортних операцій підприємств України та розробка практичних рекомендацій з їх відображення у системі звітності в умовах реформування бухгалтерського обліку та розвитку міжнародних зв'язків.

Основні положення здійснення зовнішньоекономічної діяльності на території України та відображення її результатів в обліку і системі звітності регулюються Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»[1], Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], Податковим та Митним Кодексами, національними П(С)БО.

Дотримуюсь вимог Законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (ст.2) та «Про зовнішньоекономічну діяльність» (ст. 22), усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Відповідно до статей 8, 14 Закону України „Про державну статистику”, враховуючи положення статей 80, 81 Цивільного кодексу України, частини восьмої статті 19 та статті 55 Господарського кодексу України, та з метою подальшого удосконалення державних статистичних спостережень зі статистики зовнішньої торгівлі товарами і послугами та отримання повної, всебічної й об'єктивної статистичної інформації Державною службою статистики України затверджено форми державних статистичних спостережень зі статистики зовнішньої торгівлі товарами і послугами.

Відповідно до ст. 8 Закону України „Про державну статистику” усі юридичні особи, розташовані на території України, а також юридичні особи України, що знаходяться за її межами, розташовані на території України структурні одиниці, що не є юридичними особами і головні організації яких розташовані за її межами, фізичні особи, які проживають на території України, незалежно від їх громадянства, подають дані, необхідні для проведення державних статистичних спостережень, безплатно, якщо інше не передбачено законодавством України.

Статистичні дані повинні бути достовірними і подаватися у повному обсязі, у встановлені строки і за визначеними адресами. Порядок подання статистичних даних визначається у формах державної звітності, затверджених органами державної статистики.

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає [3]:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до фінансової звітності.

Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці – в національній валюті України. При розрахунках між резидентами і нерезидентами у зовнішньоекономічних операціях як засіб платежу використовується іноземна валюта. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»[4], відповідно до положень якого під операціями в іноземній валюті розуміють господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або які потребують розрахунків в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013р. № 433 відображенню у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підлягають: активи за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням; зобов'язання, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує

ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення; власний капітал відображається одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни. При чому всі монетарні статті відображаються за офіційним валютним курсом НБУ на дату його складання (останній день звітного періоду) (табл.1).

Таблиця 1

**Монетарні статті Балансу (Звіту про фінансовий стан), які підлягають перерахунку на дату звітності**

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Код рядка	Назва статті	Код рядка
Довгострокові фінансові інвестиції	1030 1035	Довгострокові кредити банків	1510
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	Інші довгострокові зобов'язання	1515
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Короткострокові кредити банків	1600
		Векселі видані	1605
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610
Поточні фінансові інвестиції	1160	товари, роботи, послуги	1615
Гроші та їх еквіваленти	1165	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640
		Інші поточні зобов'язання	1690

Для відображення залишків на валютних рахунках в банках та в касі підприємств на дату балансу; за операціями руху валютних коштів на банківських рахунках П(С)БО 2 «Баланс» у складі II розділу «Оборотні активи» було передбачено заповнення окремого рядка 240 «Грошові кошти в іноземній валюті». Введені в дію зміни до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» призвели до скорочення статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) та максимального наближення його до вимог МСФЗ.

У діючій формі Балансу (Звіту про фінансовий стан) для відображення грошових коштів в касі та на рахунках в банку передбачено рядок 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти», а у складі

додаткових статей фінансової звітності 1166 «Готівка» та 1167 «Рахунки в банках», тобто наявна іноземна валюта в касі підприємства та на рахунках в банку відображення повністю відповідає принципам складання фінансової звітності, а особливо принципу застосування єдиного грошового вимірника. На нашу думку, для надання більшій інформативності Звіту про фінансовий стан, пропонуємо внести до складу додаткових статей фінансової звітності такі рядки: 1168 «Готівка в іноземній валюті» та 1169 «Рахунки в банках в іноземній валюті»

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013р. № 433 [5] відображенню у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підлягають доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати», а саме: доходи, оцінка яких може бути достовірно визначена з результатів надходження

активу або погашення зобов'язання, що призводить до збільшення, власного капіталу підприємства (крім застосування капіталу за рахунок внесків учасників); витрати, оцінка яких може бути достовірно визначена, в результаті вибуття активу або збільшення зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Специфічними видами доходів та витрат, які виникають при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності та підлягають відображенню в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), є курсові різниці.

При проведенні перерахунку заборгованості слід пам'ятати, що згідно з п. 7–8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» тільки монетарні заборгованості, виражені в іноземній валюті, підлягають перерахунку на день їх погашення та на дату балансу. Немонетарні статті балансу, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції. Ці статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

В залежності від впливу на фінансовий результат курсові різниці поділяють на позитивні і негативні; в залежності від виду діяльності – операційні та не операційні. Тому, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) вони відображаються в окремих статтях (табл. 2).

Таблиця 2

**Відображення курсових різниць у Звіті про фінансові  
результати (Звіті про сукупний дохід)**

Види доходів і витрат	Назва статті	Код рядка
Дохід від операційної курсової різниці	Інші операційні доходи	2120
Втрати від операційної курсової різниці	Інші операційні витрати	2180
Дохід від неопераційної курсової різниці	Інші доходи	2240
Втрати від неопераційної курсової різниці	Інші витрати	2270

Зміна курсів валют впливає також на заповнення річної форми фінансової звітності - Звіту про рух грошових коштів форми у випадку, якщо на дату його складання в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства відображені статті в іноземній валюті. При складанні фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Так, у Звіті про рух грошових коштів, що складається за непрямим методом у рядку 3515 "Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць" у графі "Надходження" відображаються збитки, у графі "Витрати" - прибутки від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку у результаті перерахунку статей Балансу в іноземній валюті, не пов'язаних з операційною діяльністю.

Незалежно від обраного методу складання Звіту про рух грошових коштів, у рядку 3410 "Вплив зміни валютних курсів на залишок грошових коштів" відображається сума збільшення або зменшення залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

Примітки до фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними П(С)БО або МСФЗ[6].

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація:

1) про суму курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду;

2) про суму курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

Інформація про суму курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду, відображається у розділі V "Доходи і витрати" Приміток до річної фінансової звітності у рядках 450 "Операційна курсова різниця" та 600 "Неопераційна курсова різниця" всіма підприємствами, а також і тими, для яких оприлюднення не є обов'язковим.

У діючій формі Приміток до річної фінансової звітності для відображення грошових коштів та їх еквівалентів призначено окремий розділ VI "Грошові кошти" (рядки 640-691). На нашу думку, для надання більшій інформативності Приміткам до річної фінансової звітності, пропонуємо внести до складу додаткових статей розділу VI такі рядки: 692 «Готівка в іноземній валюті» та 693 «Рахунки в банках в іноземній валюті»

Крім загальноприйнятих форм звітності, що подаються до відповідних контролюючих органів на рівні з іншими суб'єктами господарювання, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності подають наступні форми статистичної звітності (табл. 3).

Таблиця 3

**Форми державної статистичної звітності в сфері ЗЕД**

Назва форми	Призначення
Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (№ 5-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи, які здійснюють експортно-імпортні операції з товарами, що не проходять митного декларування
Звіт про експорт (імпорт) послуг (№ 9-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи-резиденти України та їхні відокремлені підрозділи, усіх видів економічної діяльності, які здійснюють експортно-імпортні операції послугами та постійні представництва нерезидентів в Україні
Звіт про іноземні інвестиції в	Подать юридичні особи (резиденти)

Україну (№10-ЗЕЗ)	усіх видів економічної діяльності, які одержали інвестиції від зарубіжних партнерів-нерезидентів та мають пов'язані з цим зобов'язання/вимоги перед нерезидентами, включаючи дані щодо всіх відокремлених та структурних підрозділів, а також філії та постійні представництва нерезидентів в Україні
Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів і членів екіпажу (№ 14-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність та мають ліцензію на право перевезення пасажирів і вантажів транспортними засобами
Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (№13-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи (резиденти) усіх видів економічної діяльності, які здійснили інвестиції за межі України, включаючи дані щодо всіх відокремлених та структурних підрозділів, а також філії нерезидентів в Україні

Інформація про зовнішньоекономічну діяльність широко розкривається у формах статистичної звітності, що дозволяє її використовувати для складання зовнішньоторговельного платіжного балансу країни.

Отже, зовнішньоекономічна діяльність відіграє значну роль у розвитку економіки України, насиченні споживчого ринку товарами належної якості, просуванню товарів вітчизняних виробників на зовнішні ринки. Разом з тим, неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, і як наслідок цього, значний розмір тінізації економіки у цій сфері, викликає багато проблем щодо реальності відображення експортно-імпортних операцій у фінансовій звітності і побудови ефективної системи їх контролю.

### **Список використаних джерел**



1. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України N 959-ХІІ від 16.04.1991р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1085.19.46&nobreak=1>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996 – ХІV від 16.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0>
3. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.285.0>
4. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» : Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1027.441.0>
5. Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013р. № 433 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod\\_fin\\_otch\\_433.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx)
6. Про Примітки до річної фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>
7. Саченок Л.І. Удосконалення обліку зовнішньоекономічних операцій підприємств України / Л.І. Саченок, О.Л. Зелінська, А.П. Ходико // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 116/2011. Серія: Економіка і фінанси. — Севастополь, 2011. – С.185-193.